GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 30251C
Inscrit le 4 avril 2012

<u>Audience publique du 24 mai 2012</u>

Appel formé par
la société ...
contre
un jugement du tribunal administratif du 20 mars 2012 (n° 29592a du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en présence de la société anonyme ..., …,
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 30251C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 4 avril 2012 par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ..., enregistrée au Registre de Commerce de … sous le … établie à …, ..., représentée par son représentant légal actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 20 mars 2012, ayant rejeté comme non fondé son recours tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2011 portant injonction à la banque ... ... S.A. de fournir des renseignements sollicités à travers une demande de renseignements lui adressée par les autorités suédoises le 2 novembre 2011 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN, demeurant à Esch-sur-Alzette, du 5 avril 2012 portant signification de cet acte d'appel à la société anonyme …, anciennement ... ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, établie et ayant son siège social à … ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 4 mai 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Michaël DANDOIS et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 mai 2012.

Par courrier daté du 11 novembre 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la banque ... ... S.A. de lui fournir certains renseignements concernant la société de droit ... ..., ci-après désignée par la « *société* ... », au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle en ..., ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 2 novembre 2011 de la part de l'autorité compétente suédoise sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la ... du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 décembre 2011 au plus tard :*

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 :

Veuillez indiquer qui est le titulaire actuel du compte LU………………….. (GBP), du compte LU ……………… (EUR) et du compte LU ………………….(USD) auprès de votre banque ;

Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;

Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée ;

Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée (s'il existe) ;

Veuillez fournir les relevés bancaires pour la période visée.

Identité de la personne morale faisant l'objet d'un contrôle en ... :

...

Date de début d'activité: *25 mars 2001*

Adresses connues: *...*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société ... a effectué des paiements à des consultants ou personnes en relation avec la société. L'administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de ces comptes bancaires.

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Selon les autorités fiscales suédoises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et

de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

La société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2011, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 novembre 2011.

Par jugement interlocutoire du 6 février 2012, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, quant au fond, rejeta l'exception de confidentialité de la demande de renseignements des autorités suédoises opposée par l'Etat, ordonna à celui-ci de déposer au greffe du tribunal ladite demande de renseignements, autorisa les parties à prendre respectivement un mémoire additionnel et refixa l'affaire pour continuation des débats.

A travers un jugement du 20 mars 2012, le tribunal vida le jugement du 6 février 2012 et rejeta le recours de la société ... comme n'étant pas fondé, tout en la condamnant aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 4 avril 2012, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 20 mars 2012.

A l'appui de son appel, la société ... rappelle qu'elle aurait déjà mis en évidence en première instance le caractère extrêmement concis, voire laconique de la motivation de la décision directoriale déférée, laquelle se contenterait, après un bref résumé des faits gisant à la base de la demande suédoise, d'affirmer que celle-ci satisferait aux conditions légales de l'octroi d'un échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Elle ajoute que l'analyse de la demande suédoise, laquelle s'articulerait en deux parties dont la première serait une description d'un cas d'imposition en cause et la deuxième correspondrait à un formulaire préétabli, ne ferait que renforcer ce sentiment du caractère laconique de la demande.

L'appelante estime que la question principale serait celle de la pertinence des renseignements demandés, que le but de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à … le 14 octobre 1996, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par le Protocole modifiant la Convention du 6 septembre 2010, ci-après désigné par le « *Protocole* », serait de restreindre l'échange aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents afin d'éviter les pêches aux renseignements et que le directeur, afin de pouvoir correctement examiner que les conditions légales se trouvent effectivement remplies, devrait le faire dans le cadre du contexte dans lequel s'articule la demande de l'Etat requérant, en l'occurrence la Suède. Au vu de l'agencement de la demande suédoise en deux parties, il serait implicitement, mais nécessairement requis que les demandes concrètement formulées dans la deuxième partie

aient un lien direct avec les objectifs poursuivis et décrits dans la première partie de la demande suédoise en cause. Or, la première partie préciserait d'abord qu'un certain Monsieur ... détiendrait une société ... ..., laquelle détiendrait une société ... ... qui, elle, détiendrait la société suédoise dénommée ... , cette dernière étant active dans le domaine des télécoms et ayant comme activité essentielle d'engager des consultants pour différents projets télécoms principalement suédois. D'après les autorités suédoises, une particularité de cette situation résiderait dans le fait que la société ... n'aurait pas beaucoup de salariés et que les consultants seraient eux-mêmes engagés par une société malaysienne. Les autorités suédoises se baseraient encore sur le fait que des paiements d'un montant GBP …,- auraient été transférés de la société ... à la société ... *via* un compte bancaire luxembourgeois, que cette dernière société serait détenue par un citoyen suédois, à savoir Monsieur ... ..., à concurrence de 70 %, et qu'elles auraient approché les autorités malaysiennes afin d'obtenir des informations sur l'appelante, mais qu'elles n'auraient pas pu obtenir des informations comptables et bancaires suffisantes. L'appelante relève à cet égard que la demande de renseignements litigieuse n'indiquerait pas quand ou pour quelle période ces demandes auraient été effectuées et que les autorités suédoises ne préciseraient pas qu'il serait dans leur intention de taxer la société ... en Suède ou qu'elles auraient essayé au moins de le faire.

L'appelante fait valoir que le directeur aurait ainsi dû relever le fait que l'administration suédoise ne justifie pas à quel titre elle se considère en droit d'imposer une société malaysienne, par exemple au motif de l'existence d'un établissement stable ou d'un siège de direction effectif suédois, tout comme elle considère qu'on pourrait tout à fait imaginer que les autorités suédoises procéderaient à une taxation indirecte de l'ensemble de ses revenus réalisés en Suède en refusant tout simplement la déduction fiscale des différents paiements versés par la société ... à son profit dont elles connaîtraient l'ensemble des montants. L'appelante déduit de ces éléments que l'objectif véritable des autorités suédoises ne serait pas de la taxer elle-même nonobstant les mentions afférentes dans la demande de renseignements litigieuse et qu'à cet égard, les autorités suédoises ne respecteraient pas le critère de précision des renseignements y prévu notamment dans l'échange de lettres entre la ... et le Luxembourg. En effet, la demande de renseignements litigieuse indiquerait comme objectif de la demande la taxation de la société ... pour la période d'imposition 2010, mais ce but fiscal ne correspondrait manifestement pas à la réalité et serait donc faux, de manière que la demande ne pourrait pas être considérée comme suffisante aux critères établis par l'article 26 de la Convention et par l'échange de lettre prévisé y relatif. L'appelante estime qu'en réalité l'objectif principal des autorités suédoises serait certes d'obtenir des informations détenues par la banque luxembourgeoise, mais non pas en vue de taxer l'appelante, comme indiqué expressément, mais afin de s'emparer des noms des consultants suédois qui ont perçu de l'argent de sa part, ce qui permettrait ainsi aux autorités suédoises de se retourner contre ces consultants ou même d'obtenir des informations précieuses sur les comptes bancaires dont ces consultants disposeraient le cas échéant au Luxembourg. Dans cette logique, la deuxième partie de la demande de renseignements litigieuse devrait mentionner comme personnes faisant l'objet du contrôle les noms des différents consultants et comme but fiscal l'imposition de ces consultants sur les revenus perçus de la part de la société ... ou bien même celui de procéder à un contrôle fiscal plus général sur les avoirs financiers. Pour l'appelante, le problème résiderait dans le fait que les autorités suédoises ne disposeraient pas de la preuve formelle de l'existence de ces consultants et de leur identité, de manière que la demande de renseignements litigieuse ne suffirait pas au prescrit de l'article 26 de la Convention qui exigerait de la part de l'autorité requérante l'indication de l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle. Ainsi, même si la seconde partie de la demande de renseignements litigieuse s'apparentait et présentait toutes les formes qui pourraient laisser supposer le respect des conditions de l'article 26 de la Convention, elle ne correspondrait cependant pas à l'objectif réel poursuivi par l'administration suédoise, lequel

transpercerait plutôt dans la demande litigieuse du directeur qui indiquerait que « *l'administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de ces comptes bancaires* », de manière que l'administration reconnaîtrait elle-même l'existence d'un double but qui créerait l'incohérence entre l'objectif poursuivi et les questions posées dans les demandes de renseignements des autorités suédoises.

Finalement, l'appelante affirme que l'administration luxembourgeoise elle-même aurait été parfaitement consciente de cette inadéquation dans la mesure où en première instance devant le tribunal administratif, elle aurait reprécisé les buts fiscaux de la demande de renseignements en formulant ces derniers d'une manière beaucoup plus judicieuse et précise en ce que le but fiscal de la demande de renseignements serait exposé dans la décision directoriale litigieuse et que la demande engloberait la détermination et la prise en considération des paiements effectués par l'appelante elle-même à des consultants ou à toutes autres personnes en relation avec elle. L'appelante conclut que l'exposé des faits résultant de la première partie de la demande de renseignements suédoise ferait partie intégrante de cette demande et que la prise en compte dudit exposé devrait nécessairement conduire le juge administratif à considérer que l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête ne serait pas l'appelante, mais bien les consultants dont les autorités suédoises ignoreraient cependant les noms, ce qui l'empêcherait de fournir leurs identités et de suffire ainsi à l'exigence de l'identification des personnes faisant l'objet du contrôle, tel qu'exigé par l'article 26 de la Convention.

La partie étatique conclut par contre à la confirmation du jugement entrepris et de la motivation à sa base. Réitérant son argumentation déjà développée en première instance, elle considère que la décision entreprise serait régulière tant en la forme que quant au fond, et qu'elle aurait été valablement prise dans le respect de la loi du 16 juillet 2011 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif du 7 septembre 2010.

Elle souligne que l'échange de lettres énumèrerait les informations que la ..., en sa qualité d'Etat requérant, devrait impérativement fournir à l'Etat requis pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, informations qui auraient toutes été fournies en l'espèce, de sorte que la demande de renseignements remplirait toutes les conditions prescrites. C'est ainsi qu'en particulier la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir l'identité de la société ..., de même que toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. A cet égard, le délégué du gouvernement affirme que les cinq questions contenues dans la décision directoriale entreprise correspondraient à cette deuxième condition, et équivaudraient d'ailleurs aussi aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne pour faciliter aux Etats membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative.

Par ailleurs, la partie étatique relève que le fait que la société ... ne comprenne pas la teneur ni les raisons exactes des questions formulées par les autorités suédoises n'empêcherait pas que ces questions soient conformes aux conditions de l'échange de lettres signé entre le Luxembourg et la Suède, tout en estimant pour sa part que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la décision directoriale entreprise et que les informations précises et autres explications fournies par les autorités fiscales suédoises prouveraient que celles-ci ont des raisons de penser que les

renseignements demandés sont tenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis.

Enfin, elle souligne que l'autorité compétente suédoise aurait fourni à l'autorité compétente luxembourgeoise une déclaration précisant qu'elle a utilisé, pour obtenir les renseignements, tous les moyens disponibles sur son propre terrain, de sorte qu'il serait établi que l'autorité compétente suédoise aurait rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres du 7 septembre 2010 et ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

La partie étatique soutient encore que l'appelante prétendrait à tort que le contrôle des autorités suédoises viserait en réalité les seuls consultants de Monsieur ... et que celles-ci tenteraient de trouver par le biais de la demande de renseignements leurs identités et leurs coordonnées bancaires. Le contrôle litigieux aurait par contre pour objet exclusif la situation fiscale de Monsieur ... « *à travers la structure de sociétés mise en place par ses soins* » en ce qu'afin de pouvoir déterminer les revenus réels de ce dernier, il serait indispensable de discerner les flux financiers des différents comptes bancaires en vue de déterminer les recettes encaissées et les dépenses effectuées pour les différentes prestations effectuées par Monsieur ... et ses consultants pour ses clients divers. Dans ce cadre, les cinq questions posées par l'autorité compétente suédoise auraient pour objet exclusif la détermination de la situation financière de l'appelante dans sa globalité.

Le délégué du gouvernement ajoute qu'en droit fiscal luxembourgeois un contrôle fiscal ne pourrait être ordonné que dans le but d'élucider la situation du contribuable lui-même soumis au contrôle mais non pas de faire de constatations au sujet d'autres contribuables à la suite de ses relations d'affaires avec le contribuable faisant l'objet du contrôle, ce qui aurait pour conséquence, par application du paragraphe 3 de l'article 26 de la Convention, que les autorités luxembourgeoises ne pourraient pas être amenées à prendre des mesures administratives ou à fournir des renseignements qui ne seraient pas conformes à sa législation interne et partant, en l'espèce, des renseignements précis concernant d'autres contribuables que celui faisant l'objet de la mesure d'instruction en cause. Finalement, le délégué du gouvernement considère que ce serait à tort que l'appelante épingle le fait que les autorités fiscales suédoises auraient l'intention de l'imposer nonobstant son statut d'une société de droit malaysien, cette position méconnaissant l'article 26 (1) de la Convention qui exclurait expressément une limitation de l'objet de l'échange de renseignements à des informations sur des résidents de l'un ou l'autre des Etats contractants.

L'article 26 de la Convention, dans la teneur lui conférée par le Protocole et « *applicable aux périodes imposables commençant le ou après le 1er janvier 2010* » au vœu de l'article II, 2. du Protocole, dispose dans ses paragraphes (1) et (5) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.* (…)

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un

mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres des Finances des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un Accord entre nos gouvernements lequel deviendra partie intégrante de la Convention à la date d'entrée en vigueur du Protocole* ». Sous son point 2, ledit Accord précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés au paragraphe 5 de l'article 26 de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ».

A travers la modification de l'article 26 de la Convention opérée par le Protocole et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la Suède un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6257, exposé des motifs), de manière que la Cour partage l'approche des premiers juges consistant à dire que l'interprétation de l'article 26 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint encore les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est*

peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres des Finances suédois et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 26 de la Convention en précisant en son point 2 *sub* a) qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Dans la mesure où la demande de renseignements suédoise indique l'appelante comme personne faisant l'objet du contrôle et où elle comporte des informations sur les autres points requis par l'échange de lettres susvisé, la Cour rejoint les premiers juges dans leur conclusion que la demande suédoise répond aux exigences formelles quant au contenu d'une demande de renseignements.

Eu égard cependant à l'argumentation de l'appelante relative à l'incohérence entre l'objectif effectivement poursuivi par les autorités suédoises et les questions posées dans la demande de renseignements litigieuse, il y a lieu de rappeler que l'échange de renseignements sur base de la Convention peut valablement concerner des personnes qui ne sont résidentes ni en Suède, ni au Luxembourg, étant donné que l'article 26 (1) de la Convention précise que « *l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2* ». Par voie de conséquence, l'échange de renseignements entre les autorités suédoises et luxembourgeoises peut légalement porter tant sur la situation d'une personne faisant elle-même l'objet de l'enquête ou du contrôle en vue de son imposition que sur celle d'une autre personne lorsque les renseignements à obtenir servent à clarifier la situation de la personne faisant l'objet de l'enquête ou du contrôle. C'est dans cette logique que le Manuel distingue entre « *la ou des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une investigation* », les « *contribuables étrangers ou entités étrangères concernés par le contrôle ou les investigations et, dans la mesure où elles sont connues, leurs relations avec la ou les personnes faisant l'objet du contrôle ou des investigations* » et « *l'intermédiaire, y compris, s'ils sont connus, le nom et l'adresse de la succursale bancaire ainsi que le numéro de compte bancaire lorsque des renseignements bancaires sont demandés* » (module sur l'échange de renseignements sur demande, p. 3).

En l'espèce, la demande de renseignements suédoise du 2 novembre 2011 indique dans sa seconde partie, à savoir dans le formulaire standardisé, l'appelante à la fois comme contribuable faisant l'objet du contrôle en Suède, comme contribuable étranger dont la situation au Luxembourg fait l'objet de la demande de renseignements et comme titulaire des comptes bancaires visés par la demande, tout en précisant que l'appelante fait l'objet d'un contrôle fiscal en Suède, qu'elle n'avait pas coopéré avec les autorités suédoises et que les

investigations déjà accomplies en Suède auraient révélé des indices que l'appelante « *concealed facts, transactions, income, products, and other items that decrease the amount of taxes to be paid* », qu'elle a éventuellement fait usage de « *anomalies in the accounting, irregularities with invoices* » et qu'elle peut éventuellement être « *involved in tax evasion* ». Le contenu de cette seconde partie de la demande de renseignements indique ainsi l'appelante comme seule personne visée par la demande de renseignements.

D'un autre côté, la première partie de la demande de renseignements litigieuse, intitulée « *statement of the case* », définit clairement l'objectif de la demande de renseignements en ce sens que « *the required bank information can give us information of the payments made to the consultants or persons related to them from the companies mentioned above. It can also give us information about how much fee ... Engineering is charging the consultants* ». Les autorités suédoises relèvent en effet que presque tous les consultants visés sont des nationaux suédois résidents et qu'ils ont exécuté l'essentiel de leurs prestations en ..., mais qu'ils ont été engagés par une société malaysienne, l'appelante, qui serait payée par la société suédoise ... sur ses comptes luxembourgeois et qu'une demande de renseignements adressée aux autorités malaysiennes n'aurait pas permis d'obtenir les relevés bancaires et la documentation comptable relatifs à ces opérations. L'appelante épingle dans ce cadre de manière pertinente le fait que les autorités suédoises n'indiquent en aucune manière de quelle manière l'obtention des renseignements sollicités pourrait valablement fonder une soumission de l'appelante à une imposition en Suède.

Il y a partant lieu de conclure à partir du contenu de la première partie de la demande de renseignements litigieuse que l'appelante n'est pas « *la ou les personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une investigation* » en ce qu'elle n'est pas le contribuable que les autorités suédoises entendent soumettre à l'imposition suédoise, mais qu'elle rentre dans la catégorie des « *contribuables étrangers ou entités étrangères concernés par le contrôle ou les investigations et, dans la mesure où elles sont connues, leurs relations avec la ou les personnes faisant l'objet du contrôle ou des investigations* », l'appelante étant considérée comme détenant des informations tirées de sa situation personnelle qui sont de nature à éclaircir la situation des consultants faisant l'objet des investigations des autorités suédoises. Le directeur confirme implicitement cette analyse en ce qu'il énonce dans la décision attaquée que l'appelante a « *effectué des paiements à des consultants ou personnes en relation avec la société. L'administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de ces comptes bancaires* ».

Cette analyse se trouve encore confortée par les renseignements qui sont concrètement sollicités de la part de l'appelante. En effet, en demandant de fournir les noms des personnes autorisées à effectuer des opérations sur les comptes bancaires indiqués et les relevés bancaires pour l'année 2010, la requête des autorités suédoises tend nécessairement à déceler les identités de consultants et d'autres personnes soumises à l'imposition en ... ayant bénéficié de paiements de la part de l'appelante.

C'est partant à juste titre que l'appelante conclut à l'existence d'une contradiction entre les première et deuxième parties de la demande de renseignements litigieuse des autorités suédoises.

Relativement aux conséquences à tirer de cette contradiction, la Cour rejoint les premiers juges en ce qu'ils ont estimé qu'une demande de renseignements est à considérer en sa globalité comme formant un tout, dont les différents éléments se complètent et se précisent, et que le « *statement of the case* », en particulier, doit être considéré comme précisant le formulaire préétabli, d'autant plus qu'il s'inscrit directement dans l'obligation faite à l'Etat requérant de fournir à l'Etat requis les faits pertinents, afin que celui-ci soit au

fait des besoins de l'Etat requérant, et notamment les « *informations de référence pertinentes, notamment l'objet fiscal de la demande de renseignements, l'origine de l'enquête, les motifs de la demande et les raisons de penser que les renseignements demandés sont détenus sur le territoire de la partie requise* » (Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3, n° 5). Cependant, en présence de contradictions entre le contexte tel qu'exposé à l'appui de la demande et les éléments effectivement demandés, il incombe à l'autorité compétente de l'Etat requis de déterminer à partir du contenu global de la demande de renseignements quel est son objet véritable et d'en tirer les conséquences quant à la validité de la demande.

En l'espèce, force est à la Cour de conclure à partir de l'ensemble des éléments lui soumis en cause que ce sont les consultants visés dans la demande de renseignements litigieuse et, le cas échéant, les bénéficiaires économiques de l'appelante qui doivent être qualifiés comme « *les personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une investigation* », et non pas l'appelante elle-même, entraînant que la désignation de celle-ci comme contribuable faisant l'objet du contrôle en Suède ne saurait être admise comme correspondant à la réalité.

Or, ainsi qu'il a été retenu ci-avant sur base de l'article 26 de la Convention et du point 2 *sub* a) de l'échange de lettres prévisé, une demande de renseignements ne peut être valablement fondée sur la Convention que si elle porte sur un ou plusieurs cas d'imposition précis visant des contribuables déterminés et si elle indique « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ». Néanmoins, la demande des autorités suédoises litigieuse indique certes l'appelante comme étant à la fois la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une investigation en Suède et le contribuable étranger dont la situation au Luxembourg fait l'objet de la demande de renseignements, mais le « *statement of the case* » inclus dans ladite demande fait ressortir que l'appelante n'est en fait pas visée en la première qualité de contribuable faisant l'objet du contrôle ou de l'investigation en Suède et ladite demande ne comporte aucun élément d'identification concret des contribuables effectivement visés par le contrôle ou l'investigation desdites autorités, à savoir les consultants ainsi désignés et, le cas échéant, les bénéficiaires économiques de l'appelante visés dans la demande de renseignements litigieuse. Force est partant à la Cour de conclure que la demande litigieuse du 2 novembre 2011 contient des données essentielles antinomiques, tout en étant lacuneuse sur des points fondamentaux. Elle ne suffit dès lors pas au critère de la pertinence vraisemblable posé par l'article 26 (1) de la Convention.

C'est partant à tort que le directeur a décidé que la demande de renseignements litigieuse satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'il a imposé à la banque luxembourgeoise destinatrice de sa décision attaquée l'obligation de fournir les renseignements sollicités par les autorités suédoises.

S'il est vrai que l'article 26 du Modèle de convention est communément interprété en ce sens que cette disposition n'interdit pas à l'Etat requis de fournir des renseignements même s'il n'y est pas obligé, il n'en reste pas moins que l'admissibilité d'une telle continuation de renseignements est conditionnée par le droit interne de l'Etat requis (cf. VOGEL/LEHNER : *Doppelbesteuerungsabkommen-Kommentar*, 5e édit., *ad* art. 26, n° 36).

Or, dans la mesure où la demande de renseignements litigieuse n'est pas conforme à l'article 26 (1) de la Convention, le paragraphe (5) du même article 26 ne fait pas obstacle à l'applicabilité du secret bancaire consacré par le § 178*bis* de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », qui interdit toute demande de renseignements auprès d'un établissement de crédit à des fins d'application d'impôts directs. Le directeur ne pouvait dès lors pas non plus imposer à la banque luxembourgeoise

destinatrice de sa décision du 11 novembre 2011 la fourniture des renseignements sollicités par les autorités suédoises afin de procéder à un échange d'informations sur une base volontaire.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le directeur ne pouvait pas valablement faire droit à la demande de renseignements des autorités suédoises du 2 novembre 2011 et que sa décision attaquée du 11 novembre 2011 encourt l'annulation pour violation de la loi. Le jugement entrepris est partant à réformer en ce sens.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 4 avril 2012 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 20 mars 2012, déclare le recours de l'appelante fondé et annule la décision directoriale attaquée du 11 novembre 2011,

condamne l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 24 mai 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY　　　　　　　　s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative